Belastingdienst
Kantoor [redacted]

> Postbus [redacted] [redacted]

[redacted]

Telefoon [redacted]
Doorkiesnummer [redacted]

Datum
8 januari 2022

Uw kenmerk

Kenmerk

Betreft: ***Beslissing WOB-verzoek***

Geachte mevrouw [redacted],

In een brief van 22 november 2021 is door uw kantoor een WOB-verzoek ingediend. De behandeling van dat verzoek is aan mij toegewezen.

Met een beroep op de Wet Openbaarheid Bestuur (WOB) is gevraagd om alle documenten/notities/ memo 's/ intern cursus-materiaal/ beleidsstukken/overige correspondentie openbaar te maken die betrekking hebben op het beleid rondom de beoordeling van de aftrekbaarheid van de ten behoeve van het bedrijfsopvolgingstraject gemaakte kosten.

Wettelijk kader
Uitgangspunt van de WOB is dat, in het belang van democratische bestuursvoering, er recht op openbaarmaking van informatie bestaat, voorzover zulke informatie is neergelegd in documenten over een bestuurlijke aangelegenheid. Voor stukken die door middel van een WOB-verzoek worden opgevraagd geldt voorts dat de verstrekte informatie voor eenieder toegankelijk moet zijn en derhalve gepubliceerd kan worden. Het bestuursorgaan kan openbaarmaking van informatie weigeren als zich uitzonderingsgronden voordoen zoals genoemd in de artikelen 10 en 11 van de WOB.

Beoordeling van het verzoek
Het verzoek richt zich op informatie over de toepassing van de doorschuifregeling of de bedrijfs-opvolgingsregeling van artikel 4.17a en artikel 4.17c Wet IB 2001 of de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b Successiewet 1956, in het bijzonder over de aftrekbaarheid van de advieskosten die met een bedrijfsopvolgingstraject gemoeid gaan.

Er zijn drie documenten aangetroffen die vrijwel voldoen aan de specificaties van dit verzoek. Weliswaar is <u>geen</u> sprake van <u>beleid</u>, maar de informatie in deze documenten raakt wel de uitvoering van deze bestuurlijke aangelegenheid en voldoet daardoor aan de criteria die de WOB hanteert. Er is mijns inziens geen aanleiding om publicatie daarvan te weigeren, behalve dan dat in twee van de drie documenten enkele gegevens onleesbaar zijn gemaakt. Zie hiervoor de toelichting bij deze beslissing.

Bezoekadres
[redacted]

Beslissing
Aan het verzoek wordt tegemoet gekomen. .

Openbaarmaking
De vrijgegeven documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee.

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

De directeur van Belastingen GO,
namens deze,

[redacted]

Rechtsmiddelverwijzing
Deze brief is een besluit in de zin van de Awb. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift richt u aan de Staatssecretaris van Financiën, ter attentie van ondergetekende, [redacted]

Houd rekening met het volgende:
1. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend;
2. Het bezwaarschrift bevat tenminste de naam en het adres van de indiener, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust.

Toelichting:
Persoonsgegevens (art. 10, lid 1-d) en eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (art. 10 lid 2-e)
Het verstrekken van informatie blijft achterwege voorzover dit persoonsgegevens betreft en voorzover het belang van publicatie niet opweegt tegen de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer. Dit doet zich in de te publiceren documenten als volgt voor:
- Aan het slot van "*1. Memo behandeling BOR-advieskosten*" is een praktijkvoorbeeld opgenomen. Dit voorbeeld is herleidbaar naar de concrete (rechts-) personen die het betrof. Dit onderdeel van het document wordt daarom niet openbaar gemaakt.
- In beide memo's staan de namen van de opstellers. Deze zijn onleesbaar gemaakt.

Memo

Voorstel behandeling BOR-advieskosten

Van: [redacted]

Datum: 20 december 2019

1. Inleiding

Bij de voorbereiding, begeleiding en uitvoering van een bedrijfsopvolging worden kosten gemaakt. Te denken valt aan kosten van de notaris, de accountant, een belastingadviseur of van een waarderingsdeskundige. De vraag is hoe met deze kosten fiscaal moet worden omgegaan, specifiek daar waar het gaat om advieskosten met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (BOR-advieskosten). Deze faciliteiten bestaan in de Wet IB 2001 uit een doorschuifregeling als tot een aanmerkelijk belang (DSR) behorende aandelen worden geschonken of vererven, terwijl in de SW 1956 voor deze gevallen een voorwaardelijke vrijstelling geldt (BOR). Hierna worden deze faciliteiten tezamen kortweg ook aangeduid als bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOR).

In de praktijk komt het voor dat de kosten die gemoeid zijn met een bedrijfsopvolging gefactureerd worden aan en ook betaald worden door één van de betrokken vennootschappen, doorgaans de personal holding van de overdrager. Bij die vennootschap worden die kosten vervolgens ten laste van het fiscale resultaat gebracht. De kennisgroep Winstbepaling heeft in 2016 het standpunt ingenomen dat de door een lichaam gemaakte (advies)kosten om te bewerkstelligen dat bij haar aandeelhouder(s) de BOR kan worden toegepast geen zakelijke uitgaven zijn. Dit memo beoogt het standpunt van de kennisgroep Winstbepaling verder uit te werken en is samengesteld door het Landelijk team ZVP en afgestemd met de lavaco's IH, FR, VPB en OB.

Voor het hierna volgende is van belang je te realiseren dat de kennisgroep spreekt van 'in beginsel' niet zakelijk. Daarmee bedoelt de kennisgroep dat niet uitgesloten is dat er in heel specifieke casus zakelijke gronden zouden kunnen zijn. Maar dan moeten er wel zeer goede argumenten worden gegeven waarom in dit specifieke geval op grond van de feiten en omstandigheden de advieskosten geheel of gedeeltelijk dienstbaar zijn aan het belang van het lichaam. Werkelijk valide argumenten lijken in dit verband niet makkelijk te bedenken.

2. Zakelijkheid van de uitgaven

Voor de aftrekbaarheid van uitgaven die door een ondernemer of vennootschap worden gedaan is het motief van de uitgaven van belang. Zijn de uitgaven gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming dan zijn de kosten in beginsel aftrekbaar. Zijn de uitgaven echter gedaan om te voorzien in een particuliere behoefte van de aandeelhouder dan zijn de kosten (in zoverre) niet aftrekbaar. 'BOR-advieskosten' worden gemaakt ten behoeve van de aandeelhouder en niet ten behoeve van de onderneming. Het advies dient er immers toe om bij de aandeelhouder belasting te besparen of uit te stellen. Indien deze kosten betaald worden door de vennootschap wordt een privébelang van de aandeelhouder gediend en zijn deze dus niet aftrekbaar omdat sprake is van een onttrekking.

De BOR geldt voor de aandeelhouders/natuurlijke personen en levert hen een vrijstelling of belastinguitstel op. De BOR is – onder voorwaarden – van toepassing als ab-aandelen krachtens schenking of erfrecht overgaan naar een andere natuurlijke persoon. Van de DSR profiteert de overdrager (erflater of schenker) en van de BOR profiteert de verkrijger (erfgenaam/legataris of begiftigde). Op grond van dit - wat je zou kunnen noemen 'profijtbeginsel' – geldt als uitgangspunt dat de advieskosten dienen te worden gedragen door de aandeelhouders. Zij profiteren in financiële zin van de dienstverlening door de betrokken adviseurs, accountants en notarissen. Zij genieten de faciliteit. Je zou het ook nog anders kunnen zeggen: 'schenken en erven doe je in privé'.

3. Publicatie Cornelisse in WFR

R.P.C. Cornelisse, 'Advieskosten en toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', WFR 2018/216 betoogt dat BOR-advieskosten het zakelijk belang van een vennootschap kunnen dienen en om die reden ook bij de vennootschap aftrekbaar zijn. Hij baseert dit op HR 16 november 2007, nr. 43.369, BNB 2008/27. De Hoge Raad besliste dat belastingadvieskosten voor het voeren van een juridische procedure (over het al dan niet van toepassing zijn van de aandelenfusiefaciliteit in de inkomstenbelasting) in het concrete geval niet aftrekbaar waren. Maar de Hoge Raad overwoog ook in de eerste zin van rechtsoverweging 3.4:

> 'In beginsel kan het voeren van een procedure die ziet op het verlenen van een faciliteit in de inkomstenbelasting ter zake van een fusie in het bedrijfsbelang, ook het zakelijke belang van de betrokken vennootschap(pen) dienen.'

Dus moet volgens Cornelisse getoetst worden of de BOF (mede) het zakelijk belang van de onderneming dient. En dat is naar zijn opvatting het geval. Hij baseert dat op hetgeen door de Hoge Raad in HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30 is bevestigd over de doelstellingen van de BOR:

> 3.3.8. Uit de hiervoor in de onderdelen 3.3.4 tot en met 3.3.7 vermelde wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever de faciliteit in het leven heeft geroepen onder meer omdat de heffing van successie- en schenkingsrecht bij verkrijging van ondernemingsvermogen liquiditeitsproblemen kan oproepen, met name ook door de heffing ter zake van (niet liquide) goodwill, waardoor de continuïteit van ondernemingen in gevaar kan komen. De wetgever heeft hierbij in het bijzonder het oog gehad op het belang van onbelemmerde voortzetting van de activiteiten van familiebedrijven binnen de kring van de ondernemer. Die voortzetting zou een bijdrage kunnen leveren aan behoud en groei van de werkgelegenheid, behoud van economische diversiteit en aan stabiliteit (...).

Reactie op de argumenten van Cornelisse.

In het arrest BNB 2008/27 oordeelde de Hoge Raad dat het voeren van een procedure over een faciliteit in de inkomstenbelasting ter zake van een fusie *in het bedrijfsbelang*, *in beginsel ook* het zakelijke belang van de betrokken vennootschap(pen) *kan* dienen. Het moet dus wel gaan om een faciliteit in de inkomstenbelasting *in het bedrijfsbelang*. Dat zal dus steeds per situatie moeten worden getoetst. Een fusie is niet het zelfde als de BOR. Bij een aandelenfusie gaat het om een ruil van aandelen waarbij de claim wordt doorgeschoven naar de in ruil verkregen aandelen of winstbewijzen. Bij de BOR schuift de ab-claim door naar een ander of wordt voor het successierecht een vrijstelling verleend. Het feit dat één van de algemene doelstellingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is de continuïteit van ondernemingen te bevorderen maakt nog niet dat dit ook in het individuele geval geldt. Nog daargelaten de vraag of en in hoeverre kosten ter bevordering van het toekennen van een belastingfaciliteit aan de aandeelhouder überhaupt het zakelijk belang van de vennootschap dienen.

In de casus van het arrest BNB 2008/27 werden de kosten niet tot de ondernemingskosten gerekend omdat die betrekking hadden op een procedure die enkel ging over de vraag of de (aandelen)fusiefaciliteit in de inkomstenbelasting van toepassing was als daarmee de aanmerkelijkbelangclaim wordt uitgehold. Met dit laatste was uitsluitend een privébelang gediend. Anders gezegd: een fusie in het bedrijfsbelang kan zakelijk zijn, maar een procedure die alleen gaat over de vraag of de aandeelhouder een voordeel kan genieten door een faciliteit in de inkomstenbelasting (of successiebelasting) is dat niet. Een advies ter zake van de BOR dient er primair toe om bij de aandeelhouder belasting te besparen. Daarnaast geldt dat er ook andere manieren zijn om bij een bedrijfsopvolging te voorkomen dat de ten gevolge van die bedrijfsopvolging eventueel verschuldigde belasting uit de vennootschap moet komen. De aandeelhouder kan er immers ook voor kiezen om de aandelen niet te schenken maar te verkopen, in welk geval de belasting kan worden betaald uit de koopsom, die door de koper eventueel kan worden geleend bij een bank of die schuldig kan worden gebleven in welk geval de faciliteit van art. 25, lid 9 IW kan worden benut. Met deze alternatieven achter de hand valt niet onmiddellijk in te zien waarom de vennootschap BOR-advieskosten zou moeten betalen.

De opvatting van Cornelisse is dus in de eerste plaats gebaseerd op een overweging ten overvloede van de Hoge Raad met veel voorbehoud en in een andere context gedaan (fusie in het bedrijfsbelang). In de tweede plaats achtte de Hoge Raad de kosten in de betreffende casus juist niet aftrekbaar omdat het advies betrekking had op belastingbesparing in de privésfeer. In de derde plaats wordt aan een van de algemene doelstellingen van de BOR ten onrechte en te vanzelfsprekend ook een zakelijk belang in het individuele geval toegedicht.

4. Welke kosten kunnen worden beschouwd als BOR-advieskosten?

Bedrijfsopvolging vindt niet plaats op één moment maar is een proces dat vele jaren kan duren en in de praktijk ook duurt. Het begint vaak met oriënterende gesprekken met de accountant waarna binnen of buiten de familie naar een geschikte opvolger of opvolgers wordt gezocht, gesprekken met banken worden gevoerd en adviseurs en waarderingsdeskundigen worden geraadpleegd. Al deze kosten, niet zelden verspreid over meerdere jaren, zijn toerekenbaar aan de bedrijfsopvolging. BOR-advieskosten zijn al die kosten die je niet zou hoeven maken als er geen bedrijfsopvolging zou zijn geweest. Kosten van waarderingsdeskundigen, accountants en notarissen, ingeschakeld om een bedrijfsopvolging mee te begeleiden, behoren dus eveneens tot de BOR-advieskosten. In een BOR-traject worden er ook wel vennootschappen opgericht. De directe oprichtingskosten van een vennootschap zijn als zogenaamde 'orgaankosten', expliciet aftrekbaar gesteld in art. 9, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb 1969. Die laten we in dit kader dus ongemoeid.

5. Fiscale behandeling BOR-advieskosten

Binnen team ZVP zijn in verschillende dossiers de BOR-advieskosten opgevraagd, voorzien van facturen, en zijn deze beoordeeld. Daaruit komt het beeld naar voren dat de hierboven onder punt 4 genoemde kosten zich in verschillende vormen manifesteren, maar in de kern kan er een onderscheid worden gemaakt tussen kosten die worden gemaakt voorafgaand aan de schenking, en kosten die nog daarna (moeten) worden gemaakt, dus pas na afloop van de schenking. Op beide gaan we hierna in.

5.1 Kosten voorafgaand aan de schenking

De BOR-advieskosten die worden gemaakt voorafgaand aan de schenking hebben in essentie betrekking op het in een bestaande structuur bij de overdrager (veelal één van de ouders) afscheiden van het beleggingsvermogen van de onderneming om daarna het ondernemingsvermogen (belichaamd in één of meerdere vennootschappen) middels een schenking over te kunnen dragen aan de bedrijfsopvolgers (veelal de kinderen van de overdrager). Doorgaans gaat het om (af)splitsingen en/of verletteringen van aandelen, voorafgaand aan de schenking. Of om de situatie dat in het verleden de aandelen bij de overdrager waren omgezet in (cum)prefs, onder uitreiking van gewone aandelen aan de bedrijfsopvolger(s), waarbij in een later jaar de (cum)prefs werden geschonken. De kosten van deze afsplitsing, verlettering, en omzetting staan in causaal verband met de opvolging in de privésfeer en zijn dus ook niet aftrekbaar.

5.2 Wat als de herstructurering op het niveau van de vennootschappen wordt doorgevoerd?

Een splitsing, verlettering en cumpref-vorming kan op het niveau van de natuurlijk-persoon/aandeelhouder plaats vinden, maar ook op het niveau van de holding-vennootschap of misschien zelfs nog lager in de structuur. Voor de hier aan de orde zijnde vraag maakt dat in beginsel niet uit. Als deze kosten zijn ingegeven door een privé-motief van de aandeelhouder-natuurlijk persoon luidt de conclusie hetzelfde. Steeds zal moeten worden nagegaan wat het motief was om de kosten te maken. Indien bijvoorbeeld ergens in een structuur tracking-stocks worden gevormd om zo tot verschillende divisies binnen het concern te komen lijken dat zakelijke uitgaven van de vennootschap te zijn. Maar als dat (mede) gebeurt om aldus de aandelen in een bepaalde divisie te kunnen schenken, kan ook gesteld worden dat de verlettering (mede) uit privé motieven van de aandeelhouder/natuurlijk persoon heeft plaatsgevonden. Hier past maatwerk en is de uitkomst afhankelijk van de (bewijsbaarheid van de) precieze feiten en omstandigheden van de betreffende casus.

5.3 Kosten na afloop van de schenking

Het komt voor dat na uitvoering van de schenking er in de structuur nog wijzigingen plaats moeten vinden om tot een mooie, fiscaal en economisch gewenste structuur te komen. De vraag is of ook deze kosten nog als BOR-advieskosten beschouwd moeten worden. Vanuit het onder 4 genoemde causaliteitscriterium is dat in beginsel wel het geval, maar we moeten ons realiseren dat die causaliteit van kosten die gemaakt zijn na de schenking zwakker wordt en mogelijk ook dat de zakelijkheid hiervan beargumenteerd kan worden vanuit het bedrijf. Denk bijvoorbeeld aan een aandelenfusie die nog moet plaatsvinden om te bewerkstelligen dat na een schenking van aandelen in een werk-BV, deze aandelen worden gehangen onder een bepaalde holding, om bijvoorbeeld aldus een fiscale eenheid te kunnen vormen. Of aan de situatie dat gesplitste vennootschappen

weer worden samengevoegd om te voorkomen dat er drie jaarrekeningen moeten worden opgemaakt. We kunnen ons voorstellen dat om die reden de correctie beperkt kan blijven tot de kosten die voorafgaand aan een schenking van aandelen worden gemaakt. Voor een voorbeeld zie bijlage I 'casus BOR-kosten'.

6. Uitdelingsvraagstuk

Indien een vennootschap kosten voor haar rekening neemt die thuis horen bij de aandeelhouder is er in beginsel sprake van een onttrekking en een uitdeling. Er dient dan een correctie plaats te vinden bij zowel de vennootschap als bij de aandeelhouder. Uit het Renpaarden-arrest (BNB 2002/290) kan immers worden afgeleid dat – afgezien van eventuele wettelijke beperkingen – voor een vennootschap kosten alleen dan niet aftrekbaar zijn indien ze zijn gemaakt ten behoeve van de persoonlijke behoeftebevrediging van de aandeelhouder. Als hier sprake is van een onttrekking zal eveneens sprake zijn van een uitdeling. Hier geldt de dubbele bewustheidseis.

Het is de vraag of het de inspecteur lukt om deze bewustheid aannemelijk te maken nu Cornelisse met zijn publicatie in het WFR een aantal argumenten heeft genoemd op grond waarvan het wel degelijk zakelijk kan zijn voor een vennootschap om deze kosten toch voor haar rekening te nemen. Wij menen echter dat hieraan voorbij kan worden gegaan. In de eerste plaats is het de vraag of theoretische bespiegelingen in een WFR artikel iets afdoen aan de bewustheid in het individuele geval. Maar vooral valt zoals hierboven betoogd op het verhaal van Cornelisse het nodige aan te merken. BOR-advieskosten horen zodanig thuis bij de aandeelhouder, dat het slecht verdedigbaar is om ze door de betrokken vennootschappen te laten betalen.

7. OB-correctie

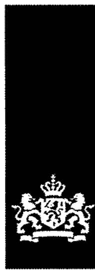
Als vast staat dat de advieskosten berusten op een rechtsbetrekking met de vennootschap (er is dus een overeenkomst gesloten met de vennootschap/holding) staat het afnemerschap op zich vast. Uitgangspunt is daarbij dat degene aan wie de factuur is gericht, ook degene is met wie de rechtsbetrekking bestaat. Het afnemerschap zal dus niet snel ter discussie staan. De Belastingdienst neemt in geval van BOR-advieskosten niettemin het standpunt in dat de btw op deze kosten niet (helemaal) voor aftrek in aanmerking komt. Reden is dat de diensten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met uitgaande belaste prestaties noch met de algehele bedrijfsactiviteit. In het geval van BOR-advieskosten is dus de stelling dat deze noch samenhangen met door de vennootschap verrichte belaste handelingen, noch dat deze rechtsreeks en onmiddellijk verband houden met de algehele onderneming van de vennootschap. Ter illustratie kan worden verwezen naar de uitspraak van Hof Den Bosch van 30 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1397.

8. Boete

In geval van correcties van ten onrechte afgetrokken BOR-advieskosten zal ook moeten worden nagedacht over de boete. Dat is relevant omdat in deze casus, wil men überhaupt tot een correctie komen sprake moet zijn van dubbele bewustheid (zie onderdeel 6). Dat impliceert in boete-termen gemeten op zijn minst voorwaardelijke opzet. Het kan zijn dat belanghebbende meent een pleitbaar standpunt te kunnen ontlenen aan bijvoorbeeld de WFR bijdrage van Cornelisse. Maar het enkel verwijzen naar het algemene betoog in genoemde WFR bijdrage is daarvoor onvoldoende. Het gaat om de vraag of belanghebbende er in het individuele geval een pleitbaar standpunt aan mag ontlenen.

9. Tot slot

Dat BOR-advieskosten soms als zakelijke uitgaven geboekt worden bij een betrokken vennootschap heeft naar onze inschatting waarschijnlijk (ook) te maken met de onduidelijkheid die er kennelijk bij de belastingadviespraktijk bestaat over hoe de Belastingdienst over de fiscale behandeling van BOR-advieskosten denkt. Met dit memo willen we het standpunt helder uitdragen binnen de vakgroepen. Het wordt in geval van vooroverleg over een voorgenomen bedrijfsopvolging in de IH en de S&E inmiddels actief uitgedragen. Ook zal dit vermeld worden op Belastingdienst.nl (zie bijlage II checklist BOR).



Bijlage II Checklist verzoek (vooroverleg) bedrijfsopvolging

Vraagt u om (vooroverleg over) toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17a en artikel 4.17c Wet IB 2001? Of de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b Successiewet 1956? In deze checklist leest u welke informatie u minimaal moet vermelden in uw verzoek.

Doet u bij bedrijfsopvolging aangifte schenkbelasting? Onderaan deze checklist ziet u bij 'Aangifte schenkbelasting' welke informatie u moet meesturen met die aangifte.

Vooroverleg

Als het gaat om vooroverleg kunt u het formulier 'Verzoek vooroverleg' gebruiken.
U kunt het downloaden op belastingdienst.nl.

Vermeld minimaal:
- de naw-gegevens van de persoon of de onderneming waarvoor u het verzoek doet
- een omschrijving van de situatie waarvoor u vooroverleg vraagt
- een omschrijving van feiten en omstandigheden
- uw standpunt

In het formulier 'Verzoek vooroverleg' ziet u invulvelden voor deze informatie.

Welke informatie moet u geven?

Hieronder ziet u welke informatie u moet geven.

Gaat het om vooroverleg? Dan kunt u deze informatie ook als bijlage meesturen bij het formulier 'Verzoek vooroverleg'. Zet uw naam en handtekening op iedere bijlage.

Algemeen

- Wat zijn de burgerservicenummers van de betrokken personen?
- Welk huwelijksgoederenregime is van toepassing voor de aandelen bij de schenker of erflater?
- Hoe ziet het structuuroverzicht eruit van de betrokken vennootschappen?
  Geef ook aan voor welk percentage het belang in bezit is en per wanneer dat is. Vermeld ook het RSIN van de betrokken vennootschappen en licht toe welke vennootschap welke activiteiten verricht.
- Beschrijf eventuele fusies, splitsingen of andere herstructureringen.
  Geef een accurate beschrijving van de transacties, waaronder een structuuroverzicht per genomen stap. Stuur de conceptakten mee.
- Stuur uitgebreide commerciële jaarrekeningen met specificaties en toelichtingen van de betrokken vennootschappen mee.
- Stuur een specificatie mee van: de liquiditeiten bij de betrokken vennootschappen, de uitstaande geldleningen, rekening-courant-verhoudingen, effecten en vastgoed dat verhuurd is aan derden.
  Stuur ook uw toelichting of dit kwalificeert als beleggingsvermogen of ondernemingsvermogen. Wat betreft de geldleningen gaat het met name om de onder de vaste activa en de vlottende activa verantwoorde 'uitstaande geldleningen' en 'overige vorderingen'. Handelsdebiteuren en dergelijke vallen hier dus buiten.

- Is sprake van de exploitatie van vastgoed, bijvoorbeeld het verhuren van woningen of bedrijfsruimten?
  In dat geval beoordelen we of sprake is van een materiële onderneming. En in hoeverre het vastgoed hieraan kan worden toegerekend.
- Bent u van mening dat beleggingsvermogen is gefinancierd met vreemd vermogen? Stuur dan een onderbouwing mee.
  Voor zover beleggingsvermogen is gefinancierd met vreemd vermogen komt de waarde hiervan niet tot uitdrukking in de waarde van de aandelen.
- Zijn door de vennootschappen soortaandelen uitgegeven?
  Stuur in dat geval de statuten van deze vennootschap mee. Licht toe of deze aandelen worden aangemerkt als preferente aandelen. En licht toe of deze voldoen aan de verzwaarde voorwaarden voor toepassing van de doorschuifregeling en bedrijfsopvolgingsregeling.

Doorschuifregeling inkomstenbelasting

- Bevestig dat de verkrijgers binnenlands belastingplichtig zijn en dat de aandelen niet gaan behoren tot het vermogen van een onderneming of werkzaamheid.
- Doet u een beroep op de goedkeuring van onderdeel 5.4.5 van het besluit van 9 maart 2018 (nr. 2018-27139) bij werkzaamheden, verricht vanuit een houdstervennootschap of werkmaatschappij? Stuur dan de managementovereenkomst mee.
- Zorg ervoor dat zowel de schenker (of namens erflater) als de begunstigde het verzoek ondertekenen.
- Geef een onderbouwing van de door te schuiven verkrijgingsprijs van de aandelen. Stuur documenten mee waaruit die prijs blijkt.

Bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet

- Geef aan of in de periode tot 5 jaar voor schenking nieuwe activiteiten zijn ontplooid in de organisatie. En vermeld welke vermogensbestanddelen voor die activiteiten worden gebruikt.
  Is, ook met inachtneming van de eerdere vraag over de structuur, voldaan aan de beziteis van de Successiewet 1956? Onderbouw uw standpunt.
- Geef aan of naar verwachting in de periode tot 5 jaar na schenking activiteiten gestaakt zullen worden. Vermeld welke vermogensbestanddelen voor die activiteiten worden gebruikt.
- Stuur ook een onderbouwing van de waarde van de schenking mee.
  Wat is de waarde van de onderneming, de bijbehorende goodwill en wat is de waarde van het beleggingsvermogen? Wat is de commerciële waarde van de pensioenvoorziening? Onderbouw deze waarden ook als slechts een deel van de onderneming wordt geschonken. Houdt u er rekening mee dat de datum van de schenking of vererving leidend is voor het bepalen van de waarde en het bepalen van de hoogte van de vrijstelling. Het is niet mogelijk om met terugwerkende kracht te schenken.

Aangifte schenkbelasting

Bij bedrijfsopvolging doet u aangifte schenkbelasting. Daarin kunt u een beroep doen op artikel 35b van de Successiewet 1956.
Stuur mee met de aangifte:

- Een beschrijving en waardering van de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming.
  Dit is relevant voor de berekening van de zogenoemde '1 miljoentrede' van de vrijstelling. In de laatste volzin van artikel 35b, lid 1 Successiewet 1956 is een bepaling opgenomen over de omvang van de objectieve onderneming. In artikel 7 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting is dit verder uitgewerkt.

Stuur de aangifte schenkbelasting naar:

Belastingdienst/Kantoor Eindhoven
Antwoordnummer 14670
5600 WK Eindhoven

Let op!

De kosten van bedrijfsopvolging zijn in het algemeen privékosten. Deze kosten kunt u niet aftrekken voor de vennootschapsbelasting. Ook de btw kunt u niet aftrekken, omdat deze kosten geen rechtstreeks verband houden met uitgaande belaste prestaties of met de bedrijfsactiviteiten in het algemeen.

Veel gebruikte argumenten in bezwaarschriften over aftrekbaarheid van BOR-advieskosten

Van: [redacted]

Datum: 11 februari 2021

In dit memo halen wij een aantal, in correspondentie en bezwaarschriften, veelgehoorde argumenten aan die we hieronder kort van een inhoudelijke reactie voorzien. Dit memo kan dienen ter nadere onderbouwing van correcties of motivering van een uitspraak op bezwaar in dossiers waarin BOR-advieskosten onderwerp van discussie zijn. Let op: blijf zelf nadenken en kopieer niet klakkeloos onderstaande teksten. In de teksten wordt bijvoorbeeld de 'wij-vorm' gebruikt.

1. Overdracht van aandelen vindt plaats in het bedrijfsbelang, respectievelijk in het kader van de continuïteit van de onderneming. De advieskosten die zien op deze overdracht zijn dus zakelijk.

Reactie
Wij zijn in zijn algemeenheid van mening dat de overdracht van aandelen niet plaats vindt met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. De rol en functie van een aandeelhouder voor 'de continuïteit van een onderneming' is in onze ogen namelijk – anders dan die van kapitaalverschaffer – zeer minimaal, zo niet afwezig. Een onderneming kan immers ook prima doordraaien zonder betrokken aandeelhouders hetgeen wordt geïllustreerd door de ondernemingen die in handen zijn van Private Equity. Voor de continuïteit van een onderneming is veel meer van belang dat de onderneming wordt bestuurd door een deskundig bestuur, hetgeen voor veel bedrijven (ook familiebedrijven) reden is om te kiezen voor een (deels) extern bestuur, waarmee wij bedoelen dat het bestuur bestaat uit andere personen dan de aandeelhouders. Het bestuur heeft vennootschapsrechtelijk ook heel andere bevoegdheden en verantwoordelijkheden dan de aandeelhouders. Kortom, daar waar het gaat om de continuïteit van de onderneming achten wij de rol van de aandeelhouder beperkt tot die van kapitaalverschaffer, waarvoor het niet van belang is wie die aandeelhouder is. Onderneming en aandeelhouder worden hier ten onrechte met elkaar vereenzelvigd. Dat bij veel ondernemingen de aandeelhouder ook tevens directeur is (de DGA) maakt dat niet anders. Hier moet een onderscheid worden gemaakt in de rol van die van directeur t.o.v. die van aandeelhouder.

2. Het willen behouden van het karakter van familiebedrijf brengt met zich mee dat de aandelen op een geschikt moment worden overgedragen aan een geschikte bedrijfsopvolger binnen de familie. Uit onderzoeken blijkt dat een familiebedrijf sterker is dan een niet familiebedrijf hetgeen het zakelijk belang van de onderneming illustreert om de aandelen over te dragen aan een familielid.

Reactie
Allereerst, voor het zijn van een familiebedrijf geldt niet als definitie dat alle aandeelhouders familieleden van elkaar zijn. Om als familiebedrijf gekenschetst te worden is voldoende dat meer dan de helft van de aandelen in handen is van familieleden. Uiteraard kan het vanuit de huidige aandeelhouder bezien wenselijk zijn dat hij op enig moment een opvolger heeft en zijn aandelen op een geschikt moment overdraagt. Zeker bij familiebedrijven kunnen we ons dat voorstellen. Maar dat wil nog steeds niet zeggen (zie boven) dat het in het zakelijk belang van de onderneming is (i) dát de aandelen worden overgedragen, (ii) dat de overdracht plaats vindt in de vorm van een schenking, (iii) op dit moment, en (iv) aan de persoon die de aandelen gaat verkrijgen. Een aandelenoverdracht vindt plaats in de kapitaalssfeer en dat is een andere sfeer dan de ondernemingssfeer. Het motief voor een overdracht van de aandelen is dan ook veel meer in die kapitaalssfeer gelegen en kan niet worden gevonden in de ondernemingssfeer.

3. Uit HR BNB 2008/27 blijkt dat de kosten die zijn gemoeid met het verkrijgen van een fiscale faciliteit voor de aandeelhouder wel degelijk zakelijke kosten van de onderneming kunnen zijn.

Reactie
Voor de weerlegging van dit argument verwijzen we naar het memo 'Behandeling BOR-advieskosten' onder het kopje 'Reactie op de argumenten van Cornelisse'.

4. Uit de PG van de BOR blijkt dat de BOR is geïntroduceerd om de continuïteit van de onderneming te borgen. Toepassen van de BOR heeft dus een zakelijk belang.

Reactie
Hier is sprake van een verhaspeling. Uit de parlementaire geschiedenis van de BOR komt inderdaad naar voren dat de BOR er onder andere toe dient te voorkomen dat de bij verkrijging van ondernemingsvermogen verschuldigde erf- of schenkbelasting aan het ondernemingsvermogen zou moeten worden onttrokken, wat ten koste van de continuïteit van de onderneming zou kunnen komen. Maar dat betekent niet dat de overdracht of overgang van aandelen een zakelijk belang dient of de continuïteit van de onderneming dient. Hier moet de ondernemingssfeer van de kapitaalsfeer worden onderscheiden. Over het algemeen is het niet in het belang van de onderneming dat aandelen overgaan naar een andere aandeelhouder. Het initiatief daartoe zal ook niet zo snel vanuit de onderneming komen. Feit is dat de BOR een fiscale faciliteit is op het niveau van de aandeelhouder en bij hem – en niet bij de onderneming - zorgt voor een reductie of vrijstelling van de verschuldigde inkomstenbelasting en/of erfbelasting. Dat de politieke achtergrond van de BOR gelegen is in een – indien nodig - fiscaal onbelemmerde overgang van aandelen doet daar niet aan af. Er kan in elk geval geen argument aan worden ontleend dat het in het zakelijk belang van een onderneming is om de kosten die samenhangen met het verkrijgen van een fiscale faciliteit bij de aandeelhouder, door de vennootschap te laten dragen.

5. Stas heeft zelf gezegd dat een splitsing voorafgaand aan een schenking door zakelijke overwegingen is ingegeven. Het is dan niet logisch de daarmee gepaard gaande kosten als privé-kosten aan te merken.

Reactie
De staatssecretaris van Financiën heeft in dit kader het volgende opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag OFM 2010 (NV, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, p. 64-65 (*V-N* 2009/54.5).):

"Naar aanleiding van de vragen bevestig ik dat een splitsing die enkel is gericht om in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen om — na de splitsing — de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling te kunnen schenken aan de opvolger, niet wordt aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (in de zin van onder andere artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001), en in dat geval ook een aandeelhoudersmotief een fiscaal vrijgestelde splitsing niet in de weg staat'."

De staatssecretaris zegt hier niet dat een splitsing door zakelijke overwegingen is ingegeven. Dat kan er ook niet in worden gelezen. Hij geeft slechts aan dat een dergelijke splitsing niet geacht wordt te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing in het kader van de beoordeling van het zogenaamde 'ontgaanstoets' die de inspecteur dient aan te leggen bij het toepassen van de splitsingsfaciliteit. Uit het slotstuk van dit uit de parlementaire behandeling aangehaalde citaat blijkt eerder dat de staatssecretaris expliciet uitspreekt dat een splitsing, voorsorterend op een reële bedrijfsopvolging, voortkomt uit een aandeelhoudersmotief.

6. Bewijslast die voortvloeit uit het renpaarden-arrest (BNB 2002/290) houdt in dat de inspecteur zal moeten bewijzen dat de kosten zijn gemaakt ten gerieve van de aandeelhouder en niet dat de belastingplichtige moet bewijzen dat de kosten zijn gemaakt met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming.

Reactie
Dat is een onjuiste conclusie. Rechtsoverweging 3.3 uit genoemde arrest luidt als volgt:

"Anders dan in de literatuur uit het arrest van de Hoge Raad van 21 september 1994, nr. 29 199, BNB 1995/15, wel is afgeleid, ontberen door een vennootschap gedane uitgaven slechts dan een zakelijk karakter - en kunnen zij derhalve niet ten laste van de winst worden gebracht - indien en voor zover zij zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s)."

Daarmee zegt de Hoge Raad dat bij voor de vennootschapsbelasting onbeperkt belastingplichtige lichamen geen andere onttrekkingen denkbaar zijn dan de winstuitdelingen van art. 10 Wet Vpb. 1969. Een tussencategorie (zakelijke kosten die (deels) niet aftrekbaar zijn) bestaat niet. Maar dat zegt niets over de bewijslastverdeling. Het is aan belastingplichtige om aannemelijk te maken dat bepaalde uitgaven zijn gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming en – bij betwisting hiervan - aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de uitgaven zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoefte(n) van de aandeelhouder.

7. Profijtbeginsel is geen algemeen, in de jurisprudentie aanvaard beginsel.

Reactie
Voor de vraag of (in algebraïsche zin) een voordeel tot de totaalwinst behoort zijn in de jurisprudentie criteria ontwikkeld, zoals het finaliteits-, milieu- en causaliteitscriterium, ter beoordeling van de vraag of een voordeel zijn oorsprong vindt in de ondernemingssfeer. Met de stelling dat BOR-advieskosten gealloceerd dienen te worden bij de aandeelhouder omdat hij (in de vorm van een belastingreductie of –vrijstelling) profiteert van deze uitgaven hebben we niet de intentie van deze erkende criteria af te wijken maar er (slechts) een nadere invulling aan willen geven. Vervat in één van de erkende criteria ter allocatie van een voordeel is onze stelling dat BOR-advieskosten vanuit het causaliteitscriterium tot de kapitaalssfeer behoren omdat ze er toe dienen om bij de aandeelhouder een fiscale faciliteit te bewerkstelligen.

Publicatiedatum:
1-08-2016

Kennisgroep:
Winstbepaling

Categorie:
3.8 Totaalwinst

Rubriek:
Uitgaven zakelijk of privé

162130035 Zakelijkheid advieskosten BOR

Vraag:
Zijn advieskosten gemaakt door een lichaam in het kader van een BOR zakelijk?

Antwoord:
Nee, advieskosten gemaakt door een lichaam in het kader van een BOR zijn in beginsel niet zakelijk en derhalve niet aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en aan te merken als uitdeling voor de inkomstenbelasting. Er zullen derhalve zeer goede argumenten moeten worden gegeven waarom op grond van de feiten en omstandigheden deze kosten geheel of gedeeltelijk dienstbaar zijn aan het belang van het lichaam.

Inspecteurs dienen hier derhalve terughoudend in te zijn.

Beschouwing
Zie voor het toe te passen criterium o.a. de uitspraak van Hof Amsterdam d.d. 7-6-2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2438, inzake advocaatkosten. Voorbeelden van argumenten van een adviseur, ontleend aan een concreet geval, die niet tot aftrek leiden zijn de volgende. - het Renpaardenarrest (HR 14 juni 2002, nr. 36453, BNB 2002/290); "de uitgaven voorzien niet in een persoonlijke behoefte van de aandeelhouder, maar zijn uitsluitend gedaan om de continuïteit van de onderneming te borgen". - HR 22 november 2013, nr. 13/01161, VN 2013/59.23.30; de advisering heeft uitsluitend betrekking gehad op de opvolging en de borging van de continuïteit van S als familiebedrijf, met een wereldwijde uitstraling en afzetmarkt, alsmede als werkgever. Dit zijn ook de belangen die de wetgever voor ogen had bij de invoering en uitbreiding van bedrijfsopvolgingsactiviteiten, aldus de HR in het arrest van 22 november 2013 wordt bevestigd. - de gedane uitgaven hebben uitsluitend een zakelijk belang omdat de werkzaamheden zijn verricht in het kader van, en met het oog op, de continuïteit van de onderneming door optimale toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van de Wet IB, de Successiewet en de invorderingswet. Zonder de fiscale begeleiding van de opvolging was er geen zekerheid over de mogelijkheid tot toepassing van de faciliteiten in de nabije of verre toekomst, ook bij het mogelijke overlijden van de dga. In dat geval zou dit tot nadeel van de onderneming kunnen leiden omdat er liquide middelen aan S. zouden moeten worden onttrokken om de verschuldigde IB en erfbelasting te kunnen voldoen. De bank zou niet bereid zijn de privé-personen te financieren, dus onttrekking aan S zou onontkoombaar zijn, terwijl deze daarvoor ook eigenlijk geen middelen heeft. -indertijd (2012/2013) was er discussie over het al niet discriminatoire karakter van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, met andere woorden er was een risico op aanzienlijke inperking van de faciliteiten. De keuze om van de BOF gebruik te maken was daarom vanuit zakelijk oogpunt de beste keuze om een toekomstige onttrekking van schaarse liquide middelen uit de vennootschap te voorkomen